

# 析合伙企业在税收协定中“居民”身份的适用

黄素梅 (厦门大学法学院, 福建 厦门 361005)

**【摘要】**合伙企业是否为“缔约国居民”对税收协定的适用有重要影响。一般来说, 合伙企业属于协定意义上的“人”, 但并不意味着同时也属于“缔约国居民”, 只有当合伙企业被视为纳税实体, 对所得负有纳税义务时, 才成为协定意义上的“缔约国居民”, 此时合伙企业本身有资格享受协定优惠。如果合伙企业所得由合伙人负纳税义务, 合伙企业被视为纳税虚体, 则不是“缔约国居民”, 应由合伙人享受相关协定的优惠。

**【关键词】**合伙企业; 税收协定; 缔约国居民

**【中图分类号】**F810.422 **【文献标识码】**A

**【文章编号】**1006-3056 (2006) 11-0038-05

在2003年OECD税收协定范本和2001年UN税收协定范本中, 第1条都清楚地规定了仅缔约国的居民有权享受税收协定中所列的优惠。除了两大范本中的第10条第2款第1项、UN范本中的第24条第2款第2项以及OECD范本中的第3条第1款第7项第2节外, 对合伙企业均没有特别规定。关于税收协定对合伙企业的适用, “OECD各成员国观点很不一致, 极难找出一个使全部或大多数成员国都能接受的统一方案”, 因此各缔约国可以

在双边谈判中自由协商有关合伙企业课税的问题, 并加入其所认为必需和适当的特别条款。值得注意的是, 1999年OECD《税收协定对合伙企业的适用报告》提出了许多解决合伙企业税收的建议, 使得对合伙企业课税多年来的分歧趋于统一, 其结论被吸收在2005年OECD范本注释中。主要观点之一是, 当合伙企业在某国具有纳税义务且是协定意义上该国的“居民”时, 其本身可以享受协定的优惠, 否则不能。因此, 对合伙企业“居民”

身份的认定就显得特别重要。<sup>①</sup>而要认定合伙企业是否为“缔约国居民”, 首先要看其是否属于协定意义上的“人”。

## 合伙企业是否为协定意义上的“人”

按照国内法的规定, 如果某人通常可以被识别为纳税人(但并非必然)时, 有资格就该所得享受税收协定的优惠。如果所得由合伙企业取得, 要判断该合伙企业本身是否有权享受税收协定的优惠, 首先应考察合伙企业是否属于范本第3条第1款所定义的“人”。

范本第3条第1款第1项将“人”定义为“除有关条款另有规定外, 在本协定中: ‘人’一语包括个人、公司和任何其他团体”, “人”的用语在范本其他条款中亦有使用, 主要有第4条第1款、第9条第1款、第11条第5款、第17条第2款、第24条第1款和第25条第1款。第3条注释规定: “第

<sup>①</sup>以下主要以OECD范本条款为例予以分析。

1项对‘人’用语的定义并不详尽,用语‘人’具有广泛的定义(特别是第1条和第4条)。定义明确提到‘人’一语包括个人、公司和其他团体,且通过第2项关于‘公司’用语的定义,来说明‘人’一语还包括本身不是法人,但在税收上视为法人的任何实体。所以,基金会(foundation, stiftung)也可属于‘人’一语的定义范畴。”

但是, OECD 范本第1条的注释并没有讨论合伙企业是否属于第3条所指的“人”的范围,其成员国在这方面的实践也不完全一致。在绝大多数国家,合伙企业(和合伙人个人)被认为属于第3条所指的“人”,其理由是合伙企业可归属于公司的范围,或者如果不能归入公司,可构成其他团体,<sup>①</sup>如果将“团体”解释为统一体(unified group)或个人或其他法人团体的协会(association)的话。

在 Padmore v. Inland Revenue 案中,英国高等法院认为“团体”包括了合伙企业,加拿大认为该案的裁决对其具有很高的先例价值,因为加拿大所得税法上定义的“人”没有包括“任何团体”,但在该案后,加拿大和芬兰、墨西哥、卢森堡、波兰、阿根廷等国所订的双边税收协定中就明确将合伙企业规定在“人”的范围了,

1999年OECD的报告也明确将合伙企业归属于“人”的范围。

然而,范本中的用语“国民”的定义包括:“1.任何具有缔约国一方国籍的个人;2.任何按照缔约国一方现行法律设立的法人、合伙企业或团体。”这不禁使人产生疑问:“国民”定义中的“合伙企业”与“人”定义归属于“公司”或“其他团体”中的“合伙企业”,二者是否一致呢?从语法和逻辑上看,一个包含在更广义的一般术语(这里指“公司”或“其他团体”)中的特定术语(这里指“合伙企业”),通常是不会在含有该一般术语的清单中给予单独提及的,即不会把该特定术语和一般术语并列在一起,除非两个定义中的“合伙企业”并非完全相同。实际上,为了避免该定义所致的任何混乱,OECD 财政事务委员会认为应在第3条注释中加入下列内容:“在第1款第7项单独提及的合伙企业和第1款第1项所指的被视为人的合伙企业的地位是不一样的。某些国家的国内税法,可能将一个实体视为‘人’,但不是‘法人’,为避免混乱有必要作出这种明确的表述。”事实上,该段已经被2005年OECD新的范本注释所采用。有些国家的双边税收协定中明确规定“合伙企业”属于“人”的范畴,如美国与中国、芬

兰、法国、英国的税收协定,加拿大和墨西哥、卢森堡、意大利、波兰等国的税收协定;而有的则明确规定“合伙企业”不属于“人”的范畴,如英国和芬兰、意大利、墨西哥、印度尼西亚的税收协定。

因此,足以见得“人”的含义非常宽泛,并不仅限于第3条第1款第1项所列举的实体,这意味着合伙企业可以归属于协定意义上“人”的范畴,除非协定明确规定将合伙企业排除在“人”的范围之外。

### 合伙企业是否为缔约国居民

合伙企业能享受协定优惠的必备条件是它可归属于缔约国一方或双方的居民。即使合伙企业属于“人”的范畴,也并不意味着必然就是协定意义上的“缔约国居民”。两大范本第4条第1款规定:“本协定中‘缔约国一方居民’是指按照该国法律,由于住所、居所、管理场所或其他类似性质的标准,负有纳税义务的人,也包括该国、其所属行政区或地方当局。但这一用语不包括仅因来源于该国的所得或位于该国的财产而在该国负有纳税义务的人。”可以说几乎所有国家的双边税收协定都参考了该条规定,只是在判定标准上有细微的差异。例如加拿大在税收协定上对“缔约国一方居民”的定义是指“按照该国

<sup>①</sup>该观点也被2005年OECD新的注释所采用。

法律,由于住所、居所、管理场所、公司注册地或其他类似性质的标准,负有纳税义务的人”,<sup>①</sup>因为在加拿大,并不将合伙企业视为纳税实体,因而它不是协定意义上的加拿大居民。

1997年OECD范本第1条注释第3段针对合伙企业是否是缔约国居民作了特别规定:“首先,问题是究竟这类合伙企业是否可以适用协定的规定,如果把合伙企业视为公司或按公司课税,那么,按协定第4条第1款的规定,就有理由把它视为向其课税的缔约国一方的居民,因而有资格享受协定的优惠。”为了使该注释的含义表述更加清楚,在2005年OECD范本注释中将其修改为:“然而,当合伙企业在一国被视为纳税虚体(transparent entities,有的译为“税收透明体”)时,按照第4条第1款的含义,则它在该国没有‘纳税义务’,因此不成为协定意义上本条所指的‘缔约国一方的居民’。”也就是说,如果某国将在其国内设立的合伙企业视为“纳税虚体”而非“纳税实体”(taxable entity),那么根据第4条第1款的规定,合伙企业在该国没有“纳税义务”,因而不是协定意义上的该国的居民。

综上所述,判断一个合伙企业在某个既定的国家是否具有“纳税义务”是十分关键的,它决定着合伙企业是否为协定意义上的居民。因此,如何来理解“纳税义务”这个概念就显得十分重要。

对于将合伙企业视为纳税虚体的国家来说,其针对合伙企业的课税处理主要有两种方法:其一,合伙企业取得的所得必须在合伙企业层面汇总计算,每个合伙人取得按份所得并保留该份额的特性,在计算合伙人的应纳税额时,要减去个人津贴及其他有权要求扣除的部分。在这种情况下,合伙企业本身并没有纳税义务。其二,对合伙企业的所得和应纳税额的计算采用同样的方法,即先将各合伙人的所得和应纳税额计算出来,<sup>②</sup>然后在合伙企业层面汇总合计并课税。此时,对合伙企业税额的征收仅是一种技术处理,合伙企业所得的应纳税额仍由每个合伙人负担,也即合伙企业没有纳税义务。

究其实质,判断合伙企业是否具有纳税义务,关键在于合伙企业所得的总应纳税额是否由相关合伙人的个人特性所决定,如合伙人是否应纳税,是否还有其他所得,有权获得何种个人津贴

以及应适用何种税率等。如果答案是肯定的,则合伙企业本身没有纳税义务。但是,也有个别国家对这种判断方法持不同意见,例如法国认为仅参考一个单一的标准来判断合伙企业是否有“纳税义务”是不妥的。如遇到这种情况则需通过相互协商来解决。

但要强调的是,合伙企业在某一国具有纳税义务的事实并不足以认定它就是税收协定意义上所指的该国居民。第4条第1款也规定,在该国具有纳税义务应是由该条所列举的标准之一(如居所、住所等)的原因所引起。因此,合伙企业要成为缔约国一方居民的话,除了它在该国应具有纳税义务外,还要满足另一个条件,即该义务由第4条第1款所述标准之一而引起。

## “缔约国居民”身份对协定适用的影响

税收协定如何适用于合伙企业?这取决于合伙企业是否具有居民身份。合伙企业具备“缔约国一方居民”身份,则可以主张有关税收协定的优惠;反之,除非制定了针对合伙企业的特别规定,否则不能适用协定。当协定的适用遭到拒绝后,只要合伙人居住国在税收上将合伙企业所得分配给了合伙人,就其从合伙企业所得中取得的有关份额而言,合伙

<sup>①</sup>参见1994年8月31日的美加议定书对1980年加拿大-美国税收协定第4条第1款的修订,以及加拿大-英国税收协定的第4条第1款。

<sup>②</sup>在计算合伙人的应纳税额时,应考虑合伙人的其他所得,如享有的个人津贴及其可适用的税率,这些可能因其总所得和所得性质而不同。

人有资格享受其居住国所订协定的优惠。

综观各国规定,有些国家和地区将合伙企业视为纳税实体,如西班牙、香港、印度、墨西哥、葡萄牙等;有的国家则视为纳税虚体,如丹麦、德国、意大利、荷兰、波兰、土耳其、加拿大、挪威等,在适用有关协定时,由合伙人持有的所得,在税收上将保持由合伙企业支配时的性质和来源地属性。但也有些国家将合伙企业视为独立实体,如比利时、法国等。法国规定,即使实质上合伙企业本身并没有纳税而是由合伙人承担纳税义务,合伙企业仍区别于合伙人而成为税法上独立的实体,有学者称之为“有限虚体方法”(Limited transparency approach)。

在将合伙企业视为纳税虚体的国家的实践中,税收协定对合伙企业的适用情况较为复杂,涉及到合伙企业设立国、合伙人居住国、所得来源国等国的利益,尤其是当所得来源国或合伙人居住国为第三国时,更难处理。一般来说,合伙企业设立国的居民合伙人可以主张其居住国和来源国税收协定的优惠。但是,对于并非合伙企业设立国的居民合伙人能否主张来源国和合伙企业设立国所订协定的优惠,则有不同的观点,有些国家赞同适用,如澳大利亚、奥地利、日本、意大利和瑞典;

有些国家则反对,如南非、芬兰、挪威、丹麦等。一般情况下,当所得来源国为第三国时,该国一般要适用其与外国合伙企业的合伙人居住国所订的税收协定,南非、澳大利亚、丹麦、意大利、日本、挪威、瑞士、瑞典以及美国等基本上持该观点。例如设立在A国的合伙企业P,合伙人为A国的居民X和C国的居民Y,P从S国取得所得,此时,S国作为所得来源国,如果也将合伙企业视为纳税虚体的话,在对合伙人Y的所得课税时,一般会适用S国和Y的居住国C国所订的税收协定。多数意见认为,如果外国合伙企业的合伙人来自不同国家,这些合伙人可以主张享受其居住国和所得来源国税收协定的优惠而不论后者是合伙企业设立国还是第三国。2005年的OECD范本注释也赞同该观点。

需要强调的是,在某些情况下,将合伙企业视为纳税虚体的国家也将合伙企业涵盖在协定范围之内,例如经过特别谈判制订有关条款规定,把合伙企业视为“缔约国居民”,意大利和德国的协定议定书就采用了这种经特别谈判制定的条款。出现这种特别条款的原因主要有:首先,当涉及到所有合伙人都主张其有权享受协定的优惠时,这样做可以避免管理上的复杂化;其次,缔约国一方将合伙企业视为纳税实体,其他方将其视为纳税虚体,而后

者根据互惠待遇也将合伙企业视为纳税实体;最后,因为所得有必要在合伙企业设立国纳税,若协定给予的优惠不会导致双重不征税,或当合伙企业在设立国没有纳税且不会减少来源国税收时,也会制订这种特别条款。

## 我国的运用

综上所述,合伙企业一般属于协定意义上的“人”,但并不意味着必然属于“缔约国居民”,只有当合伙企业被视为纳税实体,并因范本第4条第1款所述的标准之一对所得负有纳税义务时,才成为协定意义上的“缔约国居民”,此时合伙企业本身有资格享受协定优惠。如果合伙企业被视为纳税虚体,其所得由合伙人负有纳税义务,则合伙企业不是协定意义上的“缔约国居民”,不能主张协定的优惠(特别规定除外),而应由合伙人享受相关协定的优惠。

就我国而言,在与阿塞拜疆、墨西哥、沙特阿拉伯、格鲁吉亚、芬兰、古巴、哈萨克斯坦、大不列颠及北爱尔兰联合王国、阿曼、巴林等国的双边税收协定中均采用了两大范本中第3条有关“人”的措词;在中美等双边税收协定中则明确规定合伙企业属于“人”的范围之内。从中可以得出结论,除非有特殊规定,合伙企业应属于我国所缔结税收协定意义上“人”

的范围。但在适用协定时,它是否具有协定意义上的我国或缔约国对方的“居民”身份,则应从我国以及相应协定的缔约国国内税法对合伙企业的有关规定来判断。

我国国内税法对合伙企业的规定主要体现在《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》的第3条“合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人”以及2006年新修订的《中华人民共和国合伙企业法》<sup>①</sup>第6条“合伙企业的生产经营所得和其他所得,按照国家有关税收规定,由合伙人分别缴纳所得税”。即合伙企业本身对所得没有纳税义务,而是由每一个合伙人为纳税义务人。显然,按照以上分析,我国将合伙企业视为纳税虚体,即使属于协定意义上的“人”的范围,却不具有协定意义上的“缔约国居民”身份。如果缔约国对方也将合伙企业视为纳税虚体,则合伙企业也不具有“居民”身份,在课税上一般不会因身份问题产生矛盾和冲突;<sup>②</sup>但如果缔约国对方将合伙企业视为纳税实体,认为合伙企业属于协定意义上的“缔约国居民”,这样就存在因居民身份导致的课税上的分歧。如果还涉及到第三国,如所得来源于第三国或

合伙人为第三国居民,该第三国可能与我国没有税收协定,或者甚至是一个避税港,问题就会更加复杂。这时应如何适用协定?我国对此并没有具体的规定。

我们可以参考上述结论来解决这些问题:因我国将合伙企业视为纳税虚体,所以一般情况下(即与缔约国对方没有制订有关合伙企业的特别规定),我国可以不给予合伙企业本身而给予其合伙人以有关税收协定的优惠。但这只是一般性的处理原则,实际上,因具体情况不同可能会有不同的处理方法。例如若合伙企业在我国设立,非居民合伙人能否享受我国与所得来源国所缔结协定的优惠?如果来源国为非居民合伙人居住国,显然是能享受的,但如果来源国是第三国,那应如何规定?因税收是完全属于一国主权范围之内的事项,我国完全可以规定非居民合伙人能否享受我国与来源国(第三国)之间协定的优惠。从维护我国税收利益出发,规定非居民合伙人不能享受我国与第三国的协定优惠显然更为可取。如因此导致我国和缔约国对方对合伙企业的合伙人造成双重征税,则双方可以通过相互协商来解决。当然,我们也可以不采用这种一

般性做法,而与缔约国对方协商一致,直接在双边税收协定中加入特别条款或议定书,对合伙企业的课税作出具体规定,如在双边税收协定中明确规定将合伙企业视为“居民”,从而更便捷地解决合伙企业的重复征税问题。☛

#### 参考文献:

[1]OECD.Commentary on the Articles of the 1977,1997,2005 OECD Model Income and Capital Tax Convention[R].

[2]Loengard.Tax treaties, partnerships and partners: exploration of a relationship[J]. 29 Tax Lawyer,1975.

[3]A.H.M.Daniels.Issues in international partnership taxation[M]. Deventer/Boston:Kluwer law and taxation publishers.1999.

[4]1987 Simon's Tax Cases 36. Avery Jones.Notes of Cases.The British Tax Review,88-92(1987).

[5]OECD.The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships[R].1999.

[6]Jan B.Jansen.IFA Cahiers, Vol.80A,Norway report,1995.

[7]Roy Rohatgi.Basic International Taxation[M].London/The Hague/New York: Kluwer Law International. 2002.

[8]Jean-Pierre Le Gall.IFA Cahiers.Vol. 80A,General report,1995.

<sup>①</sup> 我国的《合伙企业法》已于2006年8月27日修订,增加了有限合伙的相关内容,同时规定由合伙企业各合伙人分别缴纳所得税,从而摆脱重复纳税问题。该法从2007年6月1日起实施。

<sup>②</sup> 当涉及到第三国以及对所得定性或对协定规定的不同解释时同样会产生冲突,但这不是本文要论述的内容。